

**EN TORNO A LA NECESIDAD DE UN EFECTIVO
CONTROL DEL CUMPLIMIENTO DE LAS
RESOLUCIONES TÉCNICAS DE LA FEDERACIÓN
ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN
CIENCIAS ECONÓMICAS EN LA CONFECCIÓN DE LOS
BALANCES SOCIETARIOS, EN PROTECCIÓN DEL
DERECHO DE INFORMACIÓN DE LOS SOCIOS**

CARLOS MONZÓ
CARLOS H. GIGENA SASIA

PONENCIA

Para un efectivo control de la observancia de las Resoluciones Técnicas en la confección de los balances societarios, en protección del derecho a la información de los socios y de las autoridades estatales de control y de fiscalización, se propone que la visación de los balances por los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas comprenda, además de la constancia de la habilitación de la matrícula del profesional en Ciencias Económicas interviniente, la certificación fundada de que el balance ha sido confeccionado o no de conformidad con las previsiones de las Resoluciones Técnicas aplicables. Se sugiere además que los distintos organismos de contralor en materia societaria, mediante acto administrativo que deberá ser fundado, expresen su conformidad o disconformidad con los términos de la certificación expedida, procediendo a esgrimir en caso de conformidad la correspondiente acción de impugnación judicial.

FUNDAMENTOS

1. Los balances societarios

Los balances contables, son los documentos destinados a reflejar fielmente, tanto la situación de la empresa de la que es titular la sociedad, cuanto la gestión de los órganos de administración y representación de la misma en la consecución del interés social. Les cabe, en consecuencia, especial signi-

ficación en la vida empresaria, tanto en lo que hace a la sociedad misma como a sus directivos, a los accionistas, a los terceros vinculados o a vincularse con la sociedad, y a la misma comunidad. Reconociendo esta importancia, las Resoluciones Técnicas (en adelante denominadas con la sigla RT seguida del número correspondiente) emanadas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (en adelante denominada FACPCE) apuntan a que, la información obrante en los balances contables goce de completitud, transparencia, y simplicidad.

En este orden, la RT 10 señala en el apartado (d) de sus Considerandos como propósito la necesidad de "(...) que las normas contables profesionales sean productos de la participación activa de los profesionales que intervienen en la preparación, examen e interpretación de dicha información, así como de las instituciones que los nuclean, de los organismos estatales de control, de los usuarios de información contable, y de los otros interesados en ella". En el apartado e) expresa que "Los estados contables constituyen uno de los elementos más importantes para la transmisión de la información económica y financiera sobre la situación y gestión de los entes públicos o privados".

En la que respecta a los fines de los estados contables, la mencionada RT 10 apunta que "(...) en términos amplios, el objetivo de los informes contables es brindar información, principalmente cuantitativa, sobre el ente emisor, utilizable por los usuarios más comunes para la toma de decisiones económicas y financieras. Entre los informes contables, los de uso más general por la comunidad son los denominados estados contables, que se refieren a la presentación del patrimonio de un ente, a las variaciones sufridas por el patrimonio, a la conformación del resultado producido en un cierto período y en algunas actividades financieras por él desarrolladas. Estos estados persiguen múltiples objetivos; una enunciación mínima aceptable de ellos sería que brindan información útil para:

- a) servir como guía para la política de la dirección de los inversionistas en materia de distribución de utilidades;
- b) servir de base para la solicitud y concesión de créditos financieros y comerciales;
- c) servir de guía a los inversionistas interesados en comprar y vender;
- d) ayudar a analizar la gestión de la dirección;
- e) servir de base para determinar la carga tributaria y para otros fines de política fiscal y social;
- f) ser utilizada como una de las fuentes de información para la Contabilidad Nacional;
- g) ser utilizada como una de las bases para la fijación de precios y tarifas.

El cumplimiento equilibrado de este listado de fines contribuye a destacar la calidad de estos informes".

Entendemos adecuado aplicar a la enumeración precedente aquél pensamiento del refranero popular : "lo bueno, si breve, dos veces bueno".

2. *Importancia de las resoluciones técnicas*

Expresábamos, unos párrafos atrás, que las Resoluciones Técnicas apuntan a que la información obrante en los balances contables goce de completitud, transparencia, y simplicidad.

A ese objetivo, pues, tienden las Resoluciones Técnicas hoy vigentes, particularmente:

- La Resolución Técnica número 1 por la que se estableció el Modelo de Presentación de Estados Contables;

- La Resolución Técnica número 4 dictada en materia de Consolidación de Estados Contables, la que amén de incluir unos Considerandos de orden genérico, en el inc. d) de sus Considerandos expresa "(...) que los estados contables consolidados constituyen un elemento fundamental para la transmisión de información económica y financiera sobre la situación y gestión de los denominados grupos o conjuntos económicos y que, en razón de la multiplicidad de interesados en la referida información consolidada, es necesario que ella sea asequible para la mayoría de los que la utilizan");

- La Resolución Técnica número 5, dictada en materia de Valuación de Inversiones en Sociedades Controladas y Vinculadas, en la que sus Considerandos generales son idénticos a los de la mencionada RT 4, con excepción de los explicitados en el inc. e), por el cual se establece la conveniencia de que la valuación de inversiones permanentes en sociedades controladas y vinculadas se realicen en base al empleo del método del valor patrimonial proporcional; ya que, ello permite devengar, adecuadamente, los resultados derivados de tales inversiones, a la vez que, refleja una valor contable más cercano a su valor económico;

- La Resolución Técnica número 6, que establece la obligatoriedad de presentar los Estados Contables en Moneda Constante; agregándose, a los Considerandos genéricos los incs. e), f), y g), los cuales reflejan la necesidad de superar la distorsión que, en períodos inflacionarios, significan los estados contables no ajustados para contemplar los efectos de la inflación sobre los valores de las cuentas que los integran;

- La Resolución Técnica número 7 dictada en materia de Normas de Auditoría;

- La Resolución Técnica número 8, establece Normas Generales de Exposición Contable. En sus Considerandos específicos, señala la conveniencia de que existan normas de exposición de información contable que sean válidas para todos los entes; y, que establezcan, el marco general, en que se

inscriban las normas particulares que se emitan en forma complementaria para determinados grupos de entes emisores de estados contables; y finalmente

- La Resolución Técnica número 10 ya citada, a cuyos Considerandos mencionados agregamos el inc. g) por el que se dispone "que es indispensable finalizar con el proceso de unificación de las normas contables para hacer más comprensible la información contable, incrementar la confianza que la comunidad deposita sobre ésta y servir de eficiente medio para facilitar e incentivar el desarrollo de la profesión".

Es elogiable la decisión de los Consejos Profesionales en conformar la Federación, la cual uniendo esfuerzos y capacidades está en mejores condiciones que los Consejos aisladamente considerados, de producir exhaustivos estudios y elaborar enjundiosos dictámenes a través de su Centro de Estudios Científicos y Técnicos, cuyos resultados positivos se reflejan en el dictado de Resoluciones Técnicas.

3. *Obligatoriedad de las resoluciones técnicas*

Ahora bien, las normas contables impartidas por las Resoluciones Técnicas, ¿son de cumplimiento obligatorio?

La respuesta es afirmativa. En efecto. En nuestro sobrevuelo por los Considerandos de las diversas Resoluciones Técnicas, obviamos, con plena conciencia, el encabezamiento de la parte dispositiva que se reproduce textualmente en todas las Resoluciones Técnicas: "Aprobar las normas sobre (...) que se acompañan como segunda parte de esta Resolución Técnica, la que será de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas".

Surge claramente, que los profesionales en Ciencias Económicas, están obligados a aplicar las normas contables impartidas por las Resoluciones Técnicas. Estos, tienen esencial intervención en la preparación de los estados contables; o, en su caso, deben dictaminar sobre si dichos estados contables cumplimentan las normas contables en vigencia.

Está claro que los estados contables de una sociedad deben confeccionarse con arreglo a las normas contables impartidas por las Resoluciones Técnicas.

El art. 13, inc. a), apartados 1, 2 y 11 de la ley 20.488 exige el título de Contador Público o equivalente "a) en materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones siguientes: 1) Preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes. 2) Revisión de contabilidad y su publicación, (...) 11) Presentación con su firma de estados contables de bancos

nacionales, provinciales, municipales, mixtos y particulares de toda empresa, sociedad o institución pública, mixta o privada y de todo tipo de ente con patrimonio diferenciado (...)"

Comprendiendo estas actividades, la Ley 20.488 prescribe expresamente que "En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales (...)", que no son otras que las diversas normas contables impartidas en las Resoluciones Técnicas.

Lo reseñado, nos permite afirmar que los profesionales en Ciencias Económicas están obligados por la Ley 20.488, no sólo a cumplir, sino también a hacer cumplir, las normas contables establecidas por las Resoluciones Técnicas referidas.

Las sociedades, en todos los casos, deberán presentar estados contables conformes a las normas contables vigentes, ello es una imposición legal.

Su inobservancia implica que esos estados contables han sido confeccionados violando la ley; y, por lo tanto, nulos.

4. Interesados en el control del cumplimiento de las resoluciones técnicas por parte de la sociedad

Este tópico conlleva fundamental importancia.

Su dilucidación permitirá determinar quienes estarán legitimados a accionar contra una eventual decisión asamblearia que se apruebe, estados contables que no cumplimentan con las normas consagradas por las Resoluciones Técnicas.

El interés es la medida de las acciones. El tema no es badalí.

Los conflictos sociales siempre son importantes. Si las Resoluciones Técnicas imparten normas para que la información contable sea más completa, transparente y sencilla en la interpretación de sus usuarios; es claro que, no acatarlas, conspira contra esos objetivos y conculca el adecuado derecho de información de los socios y de los organismos estatales de contralor.

Es impostergable evitar toda maniobra tendiente a ocultar la verdadera situación de la sociedad.

La materia en análisis, a nuestro entender, supera holgadamente el mero interés de los socios o el de la sociedad. Afecta, también, al orden económico general.

En primera instancia, interesados directos son los socios. Estos, ante una inobservancia o violación de las Resoluciones Técnicas en la confección de los estados contables societarios, podrán, no sólo, oponerse en la asamblea donde se trate su aprobación; sino, además, esgrimir las acciones societarias pertinentes. Ante una resolución asamblearia "adoptada en violación de la ley" (arg.art.251 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales).

Interesados son, también, los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Estos, están obligados a velar que los profesionales en Ciencias Económicas matriculados respeten y hagan respetar las normas contables impartidas por las Resoluciones Técnicas.

Las Resoluciones Técnicas recomiendan a todos los Consejos Profesionales “El control de la aplicación, por parte de los profesionales matriculados, de esta Resolución Técnica en oportunidad de realizar la autenticación de su firma en los informes o dictámenes sobre estados contables”.

Va de suyo que, los Consejos Profesionales no tendrán acciones directas contra la sociedad por la decisión asamblearia ilegal.

Postulamos que además de negar la certificación deben dar noticia de las irregularidades detectadas a la autoridad de contralor.

No es acorde a derecho que los Consejos Profesionales se limiten a certificar o autenticar la firma y habilitación en la matrícula del profesional interviniente.

Lo que corresponde es que se analice la observancia o no de las Resoluciones Técnicas, a ello están legalmente obligados.

En efecto: la ley 20.488 establece en su art. 21 inc. y) que “Corresponde a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dentro de sus respectivas jurisdicciones: (...) y certificar la firma y legalizar los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados cuando tal requisito sea exigido” (es el caso, entre otros, de emisión de informes o dictámenes sobre estados contables).

Finalmente, interesados son los organismos estatales de contralor (esto es, la Inspección General de la Nación y las demás Inspecciones Provinciales en materia societaria) y fiscalización (esto es, la Dirección General Impositiva y la Aduana), porque la eficiencia en su cometido se encuentra íntimamente vinculada a las características de la información perseguidas por las Resoluciones Técnicas, respecto a la mayor completitud, transparencia y simplicidad de los estados contables. También procede aquí la acción de impugnación (cfr. art. 251 de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales).

La ley 22.315, denominada Ley Orgánica de la Inspección General de Justicia, contempla el caso. Su art. 2 le otorga competencia para la fiscalización de las sociedades por acciones. El art. 6, explicita lo de fiscalización y las facultades y deberes de la Inspección General de Justicia.

Dice dicho artículo que “Para el ejercicio de la función de fiscalizadora de la Inspección General de Justicia tiene las facultades siguientes: a) Requerir información y todo documento que estime necesario; b) Realizar investigaciones e inspecciones a cuyo efecto podrá examinar los libros y documentos de las sociedades, pedir informes a sus autoridades”.

Merece párrafo aparte el inc. d) en cuanto le obliga a la Inspección

General de Justicia de formular denuncias ante las autoridades judiciales, administrativas y policiales cuando los hechos en que conocieran puedan dar lugar al ejercicio de la acción pública.

Justamente, el delito tipificado en el inc. 3° del art. 300 del C. Penal, que reprime la publicación, certificación o autorización de un inventario, UN BALANCE, una cuenta de ganancias y pérdidas ... con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo", se inscriben justamente en los casos en que los balances no han sido confeccionados conforme lo impuesto por la Resolución Técnica.

Por supuesto, que no todos los estados contables "heterodoxos", están alcanzados por el art. 300 inc. 3 del C. Penal. Pero en la misma relación, sí es ilícito afirmar, que todos los comprendidos por dicha disposición no han cumplimentado las Resoluciones Técnicas.

En esta inteligencia el art. 12 de la Ley 22.315, dispone que la Inspección General de Justicia aplicará sanciones a toda persona o entidad que suministre datos falsos o que de cualquier manera, infrinja las obligaciones que LE IMPONE la Ley.

Infringir la ley es no confeccionar los estados contables conforme lo imponen las resoluciones técnicas.

Hace al caso recordar el inc. f) del art. 6, que dispone la declaración, por parte del organismo de aplicación, de "Irregulares e ineficaces a los efectos administrativos los actos sometidos a su fiscalización, cuando sean contrarios a la ley, al estatuto o a los reglamentos".

Dice Zaldívar, que la competencia de la IGPI en la impugnación de resoluciones Asamblearias surge "de su misión" y de una serie de disposiciones que enumera (Cuadernos de Derecho Societario t. II, 2ª Parte, p. 308, n° 43.4.2.1.). Aunque la afirmación de este distinguido tratadista lo es respecto a la ley 18.805, es del caso que la actual 22.315 las ha reiterado.

El art. 7 inc. f) de la Ley 22.315 dispone la obligación de la Inspección General de Justicia de solicitar al juez competente en materia comercial del domicilio de la sociedad las medidas previstas en el art. 303 de la ley de sociedades comerciales.

El inc. l) la faculta a pedir la suspensión de las resoluciones de los órganos societarios si las mismas fueran *contrarias a la ley*, el estatuto o su reglamento.

Lo de la fiscalización permanente (art. 299 L.S.) y la fiscalización estatal limitada (art. 301 L.S.), queda superado por la función de la Inspección General de Justicia de fiscalizar, en las sociedades no comprendidas en el art. 299 de la L.S., "Cuando lo considere necesario, según resolución fundada, *en resguardo del interés público*.

Las leyes orgánicas provinciales contemplan el caso en forma análoga a la Ley 22.315.

Conclusiones

Los balances y demás estados contables son instrumentos indispensables para un adecuado ejercicio del derecho de la información, por parte de los socios y de las autoridades estatales de control y fiscalización.

Las Resoluciones Técnicas, cuyo objetivo principal es el de dotar a la información contable de mayor completitud, transparencia y simplicidad, no son de aplicación meramente facultativa; sino, imperativas. Es un deber impuesto por la ley.

La circunstancia de ser la observancia de las Resoluciones Técnicas una obligación de carácter legal, impone a los órganos de aplicación en materia societaria el contralor de su cumplimiento (en su acepción facultad-deber).

Congruente con ello, sería un invaluable aporte que los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas analicen y, en su caso, certifiquen el cumplimiento o no de las Resoluciones Técnicas por parte de los profesionales y las sociedades al momento de confeccionar los estados contables.

Por ello, y a modo de modalidad operativa que factibilice la propuesta se sugiere que una vez aprobados el balance y demás estados contables de una sociedad, estos documentos sean presentados en el Consejo Profesional en Ciencias Económicas por el profesional en Ciencias Económicas juntamente con el dictamen o informe respectivo. Allí, el Consejo Profesional se expedirá sobre dos aspectos: uno sobre la firma y habilitación en la matrícula del profesional interviniente, y otro fundado sobre la observancia o inobservancia de las Resoluciones Técnicas en la confección de los estados contables en cuestión.

Esta certificación del Consejo Profesional en Ciencias Económicas, deberá anexarse a la documentación contable que se presenta a la autoridad de aplicación en materia societaria. En caso de que en definitiva se detecte alguna inobservancia a las normas contables impuestas por las Resoluciones Técnicas, se procederá a incoar la correspondiente acción de impugnación judicial.

Estamos persuadidos en la utilidad de la propuesta efectuada, ya que sin requerir de modificación legal o reglamentaria alguna, permite desarrollar potencialidades ínsitas en el espíritu mismo de las leyes convergentes en la regulación de la materia. Ello garantizará el derecho a la información de raigambre constitucional; y, lo que es más, el ejercicio de los derechos políticos y económicos de los socios.